



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 13. Juni 2018

Mitwirkende	Dr. Peter Rickli (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, Jarkko Schäublin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Ehegatten X [...] vertreten durch Dr. A, Advokat, [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2012 (Einkommensaufrechnung infolge nicht nachgewiesener Vermögenszunahmen; §§ 17 Abs. 1, 153 Abs. 1 und 2, 158 Abs. 1 und 2 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrenten, die Ehegatten X, deklarierten in der Steuererklärung 2012 für die kantonalen Steuern ein steuerbares Einkommen von CHF 6'738.00 und ein steuerbares Vermögen in der Höhe von minus CHF 623'631.00. Der Rekurrent ist Architekt und ist an der B AG beteiligt. Aus seiner Tätigkeit als Architekt hat er keine Einkünfte deklariert.

Aufgrund einer nicht erkläraren Vermögenszunahme von CHF 1'004'511.00 fragte die Steuerverwaltung bei den Rekurrenten nach den Gründen für die Veränderungen gegenüber der Vorperiode nach. Die Rekurrenten stellten sich auf den Standpunkt, dass lediglich eine Zunahme des Vermögens von rund CHF 100'000.00 stattgefunden habe. Nach einer Korrektur bei der Bewertung von Aktien stellte die Steuerverwaltung noch eine nicht erklärare Vermögenszunahme von CHF 400'000.00 fest und forderte die Rekurrenten erneut auf, Angaben zur Vermögenszunahme und Bestreitung der Lebenshaltungskosten zu machen. Die Rekurrenten antworteten, dass die von der Steuerverwaltung angestellte Berechnung nicht nachvollzogen werden könne und, wie bereits ausgeführt, bloss eine Vermögenszunahme von CHF 100'000.00 stattgefunden habe. Demnach würden sich auch weitere Angaben zu den Lebenshaltungskosten erübrigen.

In der Folge rechnete die Steuerverwaltung in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2016 wegen der nicht erkläraren Bestreitung der Lebenshaltungskosten und der Vermögenszunahme im Umfang von CHF 400'000.00 übrige Einkünfte von CHF 170'000.00 auf und setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 181'089.00 fest. Ergänzend zu den von den Rekurrenten deklarierten Schulden rechnete die Steuerverwaltung die taxierten Schulden von CHF 230'000.00 an eine der bewerteten Gesellschaften, ein Darlehen in der Höhe von CHF 350'000.00 an eine Privatperson und weitere Bankschulden in der Höhe von CHF 28'575.00 auf.

- B. Eine am 27. Mai 2016 gegen diese Verfügung bezüglich der Einkommensaufrechnungen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 4. Juli 2016 vollumfänglich ab.
- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 28. Juli 2016. Die Rekurrenten, vertreten durch Dr. A, Advokat, beantragen, die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 4. Juli 2016. Auf die Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von CHF 170'000.00 sei zu verzichten und in der Steuerperiode 2012 sei das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 11'089.00 festzusetzen.

zen. Alles unter o/e-Kostenfolge. Verfahrensmässig beantragen die Rekurrenten den Beizug der Vorakten der Steuerverwaltung und eine Benachrichtigung der Gemeinde Riehen über das hängige Rekursverfahren.

Die Steuerverwaltung hält in der Vernehmlassung vom 20. September 2016 an der Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von CHF 170'000.00 bei angenommenen Lebenshaltungskosten von CHF 45'000.00 fest. Eventualiter seien die übrigen Einkünfte sogar zu erhöhen und auf CHF 260'000.00 festzusetzen. Infolge neuer Erkenntnisse aus den Steuererklärungen der Jahre 2013 und 2014 sei noch eine Darlehensrückzahlung in der Höhe von CHF 55'000.00 zu berücksichtigen. Es würde sich deshalb auch rechtfertigen, Lebenshaltungskosten von CHF 82'000.00 einzusetzen. In ihrer Replik vom 21. November 2016 halten die Rekurrenten an ihrem Antrag fest. Die Steuerverwaltung bekräftigt in der Duplik vom 16. Dezember 2016 den Hauptantrag der Vernehmlassung und lässt den Eventualantrag auf Erhöhung der Taxation wieder fallen. Die Rekurrenten weisen in der Triplik vom 19. Januar 2017 die Einlagenrückgewähr des Gründungskapitals und die Schuld gegenüber der C AG im Umfang von CHF 100'000.00 nach. Im Weiteren halten sie an ihrem Antrag fest. Die Steuerverwaltung beantragt in der Quadruplik vom 17. Februar 2017 aufgrund der Nachweise neu eine um CHF 100'000.00 reduzierte Aufrechnung, setzt jedoch neu, analog dem ursprünglichen und wieder fallengelassenen Eventualantrag der Vernehmlassung, Lebenshaltungskosten von CHF 82'000.00 ein und somit eine Aufrechnung von übrigen Einkünften von insgesamt CHF 110'000.00. Ein weiterer Schriftenwechsel führte zu keinen neuen Anträgen und ist inhaltlich nicht beachtlich.

Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Juli 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt ein rechtsgültiges Vertretungsverhältnis vor. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 28. Juli 2016 (Datum des Poststempels: 29. Juli 2016) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrenten beantragen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Juli 2016 sei aufzuheben und auf die Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von CHF 170'000.00 sei zu verzichten. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen sei auf CHF 11'089.00 festzusetzen. Alles unter o/e-Kostenfolge. Verfahrensmässig beantragen die Rekurrenten den Beizug der Vorakten der Steuerverwaltung und eine Benachrichtigung der Gemeinde Riehen über das hängige Rekursverfahren.

 - b) Strittig sind nach mehrfachen Eingaben von beiden Parteien noch die Rechtmässigkeit der Ermessenstaxation und die Einkommensaufrechnung im Umfang von CHF 110'000.00. Begründet wird die Aufrechnung mit einer weiterhin nicht nachvollziehbaren Vermögenszunahme. Im Detail ist dabei ein privater Kapitalgewinn von CHF 130'000.00 umstritten, welcher sich aus dem Verkauf von IT Infrastruktur von CHF 70'000.00 und Mobilien von CHF 60'000.00 an die B AG ergeben soll. Bei angenommenen Lebenshaltungskosten von CHF 82'000.00 rechnet die Steuerverwaltung mangels entsprechender Nachweise unter der Position übrige Einkünfte einen Betrag von CHF 110'000.00 auf (Stand Quadruplik vom 17. Februar 2017). Die Rekurrenten bestreiten die Rechtmässigkeit dieser Aufrechnung. In allen weiteren Punkten sind sich die Parteien einig. Insbesondere die mit der Triplik vom 19. Januar 2017 eingereichten Nachweise zur erfolgten Einlagenrückgewähr des Gründungskapitals der C AG und der damit entstandenen Schuld der Rekurrenten gegenüber dieser im Umfang von CHF 100'000.00 führten zu einer Einigung in diesem Punkt und zu einer Reduktion der Aufrechnung. Die gestellten Verfahrensanträge können als erledigt betrachtet werden, da die Vorakten von der Steuerverwaltung zusammen mit der Vernehmlassung eingereicht wurden und die Gemeinde Riehen

mit Schreiben vom 21. Dezember 2016 über das vorliegende Verfahren informiert wurde.

3. a) Nach § 17 Abs.1 StG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer.

b) Gemäss § 153 Abs. 1 und 2 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich und schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

c) Die Steuerverwaltung hat zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Betreffend Beweislast stellt sich die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2015.28 vom 16. Juni 2015, E. 5.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 123 N 77 f.). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516). Die Steuerverwaltung hat somit den Nachweis zu erbringen, dass die steuerpflichtige Person eine bestimmte Einkunft tatsächlich erzielt hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 81a).

d) Gemäss § 158 Abs. 1 StG prüft die Steuerverwaltung die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Mitwirkungs- oder Verfahrenspflichten gemäss § 153 StG nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, hat die Steuerverwaltung gemäss § 158 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vorzunehmen. Hierbei kann die Steuerverwaltung nach § 158 Abs. 2 Satz 2 StG Erfahrungszahlen, Vermögensent-

wicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen. Die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, namentlich wenn sich bei selbständig Erwerbenden die steuerbestimmenden Faktoren nicht aufgrund der eingereichten Jahresrechnung bzw. Aufstellung ermitteln lassen. Da sich bei der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen der betragsmässige Umfang der Steuerfaktoren nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (vgl. Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 N 45 ff.; vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009, 2C_579/2008 publiziert in: Steuer Revue, Nr. 9/2009, E. 2.2.1., S. 660). Die Unterlagen sind ungenügend, wenn wichtige Beweismittel fehlen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. Juni 2003, publiziert in: BStPra, XVIII. Band, E. 3b), S. 309).

4. a) Die Rekurrenten führen an, dass die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation nicht erfüllt seien. Eine Ermessenstaxation setze voraus, dass die steuerpflichtigen Personen trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllen oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei zu ermitteln sind. Unterbleibe eine Mahnung, liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) vor und die Verfügung sei mangelhaft. Die Steuerverwaltung habe den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren die Ermessenstaxation nicht angedroht und die Verfügungen enthielten auch keine besondere Rechtsmittelbelehrung. Damit liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

b) Das Verwaltungsgericht des Kanton Basel-Stadt führt zu dieser Frage aus, dass auf eine Mahnung verzichtet werden könne, wenn im Vorfeld der Veranlagungsverfügung Rückfragen bei der steuerpflichtigen Person zu den strittigen Punkten, die später zur Ermessenstaxation geführt haben, erfolgt seien und wenn im Einspracheverfahren keine Kognitionsbeschränkung im Sinne von § 160 Abs. 4 StG erfolgt sei, sodass der steuerpflichtigen Person umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme geboten worden sei (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kanton Basel-Stadt, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015, E. 2.5, publiziert in: BStPra, Bd. XXIII, 1/2016, S. 50 ff).

c) Wie sich aus den Akten ergibt, hat die Steuerverwaltung vor der Eröffnung der Veranlagungsverfügung mit Schreiben vom 8. Januar 2016, 4. Februar 2016 und 3. März 2016 die Rekurrenten über die nicht erklärbare Vermögensentwicklung und die nicht plausible Bestreitung der Lebenshaltungskosten informiert. Die Rekurren-

ten wurden dabei aufgefordert Unterlagen und Nachweise einzureichen. Zudem beinhaltete die Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2016 keine Kognitionsbeschränkung und die Steuerverwaltung liess im Einspracheverfahren sämtliche alten und neuen Vorbringen der Rekurrenten uneingeschränkt zu. Somit ist nach der vom Verwaltungsgericht Basel-Stadt zur Mahnpflicht bei Ermessenstaxationen und zur Kognitionsbeschränkung bei der Anfechtung von Ermessenseinschätzungen angewandten Praxis nicht von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs auszugehen.

5. a) Hinsichtlich der Aufrechnung von übrigen Einkünften machen die Rekurrenten geltend, dass die von der Steuerverwaltung angeführte Vermögenszunahme nicht stattgefunden habe. Die Veränderung ergebe sich aus Bewertungsdifferenzen, aus Kapitalgewinnen, aus einer Schuldentilgung unter pari und aus Einkommen. Bei der Einbringung der IT-Infrastruktur und des Mobiliars in die B AG habe es sich um einen Verkauf mit einem Kapitalgewinn gehandelt. Ein einkommenssteuerrelevanter Vorgang habe dabei jedoch nicht stattgefunden.

b) In Bezug auf die strittige Einbringung der IT-Infrastruktur und des Büromobiliars führen die Rekurrenten an, dass diese Gegenstände aus dem Privatvermögen stammten und an die Gesellschaft veräussert wurden. Wie die Steuerverwaltung jedoch zu Recht ausführt, liegen für diesen Verkauf keine Nachweise vor, die den Mittelfluss der Verkaufssumme an die Rekurrenten als natürliche Personen darlegen könnten. Kein Nachweis liegt auch für die Mittelherkunft zur Beschaffung der IT-Infrastruktur und des Büromobiliars vor. Mit anderen Worten bleibt unklar wie die Gegenstände (ursprünglich) in das Eigentum der Rekurrenten gelangten.

Insgesamt beschränken sich die Nachweise der Rekurrenten auf die Verbuchung und Aktivierung der IT-Infrastruktur und des Büromobiliars in der B AG. Die Rekurrenten reichen einzig einen Kaufvertrag vom 31. Dezember 2012 und die Bestätigungen über den Bestand ein. Damit wird zwar der Wert der fraglichen Gegenstände nachgewiesen. Nicht erstellt ist allerdings weiterhin, wie die Steuerverwaltung in der Quadruplik vom 17. Februar 2017 zutreffend ausführt, ob die IT-Infrastruktur und das Büromobiliar aus dem Privatvermögen der Rekurrenten stammen und wann diese zu welchen Bedingungen eingekauft wurden. Ein Nachweis, welcher bspw. den Einkauf der Gegenstände mit einer Belastung auf einem Privatkonto der Rekurrenten liefern würde, liegt nicht vor. Somit können die Beträge für die IT-Infrastruktur und des Büromobiliars im Umfang von insgesamt CHF 130'000.00 in der Vermögensvergleichsrechnung nicht berücksichtigt werden und die Zunahme des Vermö-

gens ist weiterhin nicht nachvollziehbar. Die Einkommensaufrechnung erweist sich demnach als rechtmässig.

6. Die Steuerverwaltung setzt in der Quadruplik vom 17. Februar 2017 bei der ermessensweisen Festsetzung des Einkommens der Rekurrenten Lebenshaltungskosten von wiederum CHF 82'000.00 ein, nachdem dieser Antrag zwischenzeitlich in der Duplik zu Gunsten der zu Beginn des Verfahrens eingesetzten Lebenshaltungskosten von CHF 45'000.00 fallen gelassen wurde. Die Begründung für die während des Verfahrens abwechselnden Anträge der Steuerverwaltung in Bezug auf die Schätzung der Lebenshaltungskosten vermag nicht zu überzeugen. Bei den Lebenshaltungskosten handelt es sich um abstrakte, mit der Bestreitung des Alltags der steuerpflichtigen Personen verbundene Kosten. Äussere Einflüsse, wie die Begleichung einer Geschäftsschuld (D AG), können keinen Einfluss auf die Höhe der Lebenshaltungskosten haben. Insgesamt erweisen sich deshalb die ursprünglich eingesetzten Lebenshaltungskosten von CHF 45'000.00 als vertretbar und angemessen.
7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung zu Recht eine Ermessenstaxation vorgenommen hat und diese als auch die geschätzten Lebenshaltungskosten als angemessen einzustufen ist. Die Beschwerde ist somit teilweise gutzuheissen.
8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Die Rekurrenten dringen mit ihren Begehren teilweise durch. Die teilweise Gutheissung ist unter anderem auf die nachgewiesene Schuld der Rekurrenten im Zusammenhang mit der Einlagenrückgewähr des Gründungskapitals der C AG zurückzuführen. Diese Nachweise wurden erst mit der Triplik vom 19. Januar 2017 eingereicht, obschon keine Gründe ersichtlich sind, weshalb diese Unterlagen nicht bereits im Einspracheverfahren hätten eingereicht werden können. Eine Reduktion der Spruchgebühr ist, trotz teilweisem Obsiegen, nicht angezeigt und es rechtfertigt sich die Spruchgebühr auf CHF 1'400.00 festzusetzen. Aus den gleichen Überlegungen wird von der Zusprechung einer Parteienschädigung abgesehen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 4. Juli 2016 insofern aufgehoben, als die übrigen Einkünfte neu auf CHF 74'000.00 festgesetzt werden. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
 2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1'400.00.
 3. Von der Zusprechung einer Parteientschädigung wird abgesehen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.